

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093473

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de abril de 2024

Vocalía 2.ª

R.G. 6821/2021

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y operaciones asimiladas. Autoconsumo de bienes.

Cambio de criterio respecto de la determinación de la base imponible. El gravamen del autoconsumo de bienes previsto en el art. 9.1º.d) de la Ley 37/1992 (Ley IVA) tiene por objetivo garantizar la igualdad de trato de los sujetos pasivos, de modo que las empresas que ejercen una actividad exenta de IVA, por la que no pueden deducir el IVA soportado al adquirir sus bienes empresariales, estén sometidas a la misma carga fiscal que aquellas otras que realizan la misma actividad mediante bienes obtenidos sin pagar el IVA por producirlos ellas mismas.

De acuerdo con esta finalidad, la norma comunitaria establece, en estos supuestos, que la base imponible está constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen. El precio de compra de tales bienes es el valor residual de los bienes en el momento de su destino o afectación.

En caso de que no se pueda disponer del precio de compra de tal bien o bienes similares, la base imponible estará constituida por el precio de coste. Según la jurisprudencia del TJUE, el precio de coste incluye la totalidad de los costes soportados, así como el valor de los bienes propiedad de la empresa que hubiesen sido acabados o mejorados por un tercero. No obstante, no se incluye en la base imponible el valor de los bienes o servicios por los que se hayan soportado cuotas de IVA que no se pudieron deducir. A estos efectos, se entiende que el sujeto pasivo ha soportado cuotas de IVA que no ha podido deducir, no sólo cuando las haya soportado por repercusión directa, sino también cuando se encuentren incluidas en el precio de los bienes adquiridos, por haber sido soportadas en fases anteriores del proceso de producción o distribución de los bienes sin que se dedujeran en alguna de dichas fases.

En el caso analizado, se concluye que no procede incluir en la base imponible del autoconsumo el coste de un terreno sobre el que el sujeto pasivo construyó una vivienda, al no resultar acreditado que el precio de compra del terreno no incluyera cuotas de IVA no deducidas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 9, 20, 79, 92, 95, 96, 97, 98, 99, 102, 107 y 108.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 16, 18 y 74.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 5.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 108 y 214.

Constitución Española, art. 24.

Ley 1/2000 (LEC), art. 386.

RD 1514/2007 (PGC).

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 18/09/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 26/08/2021 contra el acuerdo de liquidación provisional núm. de referencia ..., dictado por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Montalbán (Madrid), de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2020, período 1T del que resulta un importe a pagar de 415.564,52 euros.

Segundo.

Mediante notificación de la propuesta de liquidación provisional y del trámite de alegaciones, con fecha 7 de junio de 2021 se inicia un procedimiento de comprobación limitada cuyo alcance se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

- *Comprobar si en relación al inmueble con referencia catastral ... se ha producido un autoconsumo de bienes en los términos establecidos en el art.9 de la Ley 37/1992 del IVA.*
- *Comprobar si la actividad desarrollada por la sociedad genera el derecho a la deducción de cuotas de IVA soportado, y por tanto comprobar la deducibilidad del mismo."*

Los motivos de regularización contenidos en la propuesta fueron, en síntesis, los siguientes:

"Con fecha 17-07-2015 la sociedad adquiere terreno urbano con número de referencia catastral ... ubicado en En los ejercicios siguientes y hasta el año 2019 en que finaliza la obra, la sociedad ha procedido a la construcción en el citado solar de vivienda unifamiliar, en principio, destinada a la venta (...).

El 01-01-2020, el sujeto pasivo suscribe contrato de arrendamiento con la sociedad TW SL con NIF: ... del inmueble sito ... para uso del directivo de esta última entidad (...) que la utilizará como vivienda habitual. (...)"

Es decir, a modo de resumen, el sujeto pasivo ha procedido desde su constitución a la adquisición de un solar en el que ha llevado a cabo la promoción de una vivienda unifamiliar inicialmente destinada a la venta que, sin embargo, ha acabado siendo objeto de arrendamiento exento del impuesto."

De acuerdo con lo anterior, se entiende producido un supuesto de autoconsumo de los previstos en el artículo 9.1º.d) de la Ley del IVA. El sujeto pasivo ha construido un bien que ha terminado por convertirse en bien de inversión destinándose a la realización de una operación exenta que no genera derecho a deducción.

La propuesta de liquidación fue confirmada mediante acuerdo de liquidación de fecha 27 de julio de 2021, notificado el día siguiente 28 de julio.

Tercero.

Disconforme con el referido acuerdo de liquidación, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Que el contrato de arrendamiento al que se refiere la Oficina gestora como medio de prueba para la regularización, es un negocio jurídico que no se realizó por la entidad objeto de la comprobación debido a la imposibilidad de realizar la prestación del servicio.

- Que no procede la liquidación realizada por la Oficina Gestora que realiza una imputación por el IVA soportado en la adquisición de la parcela en el año 2015 lo cual es totalmente improcedente al haber sido una operación sujeta al Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustado a Derecho el acuerdo de liquidación provisional referido en los antecedentes.

Tercero.

En el presente supuesto, a juicio de este Tribunal, es preciso resolver, en primer lugar, si concurren o no los presupuestos para que tenga lugar el hecho imponible autoconsumo de bienes a que se refiere el artículo 9.1º.d) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en los sucesivos, Ley del IVA), teniendo

en cuenta que, según resulta del expediente, la entidad soportó un IVA por la promoción de una edificación y que las cuotas soportadas como consecuencia de la misma fueron objeto de deducción.

Dentro de su Título I "Delimitación del hecho imponible", la Ley del IVA regula "los autoconsumos de bienes" en su artículo 9 "Operaciones asimiladas a las entregas de bienes", que dispone lo siguiente:

"Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1.º El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.

(...;)

d) La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión. "

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, se refiere al gravamen de los autoconsumos de bienes en los artículos 16 y 18, en los que dispone:

"Artículo 16

Se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

No obstante, no se asimilarán a una entrega de bienes efectuada a título oneroso las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.

Artículo 18

Los Estados miembros podrán asimilar a una entrega de bienes a título oneroso las operaciones siguientes:

a) la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no le origine el derecho a la deducción total del IVA;

b) la afectación de bienes por un sujeto pasivo a un sector de la actividad en el que se efectúen operaciones no gravadas, siempre que dichos bienes hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a);

(...)"

la finalidad del gravamen del autoconsumo ya se ha referido este Tribunal Central, entre otras ocasiones, al resolver el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT frente a la resolución del TEAR de Aragón de 31 de mayo de 2018. En dicha resolución, de fecha 18 de diciembre de 2019 (R.G. 00961/2019), el TEAC estableció, en su Fundamento de Derecho segundo, lo siguiente:

"La de los autoconsumos de bienes es una figura que, en unos casos, los de las letras a) y b), que son los que se denominan "autoconsumos externos", trata de evitar que haya consumos que se queden sin tributar, ya que el I.V.A. grava el consumo, y sin esta figura del autoconsumo se quedarían sin tributar las entregas de los bienes consumidos por el sujeto pasivo o trasladados a su patrimonio particular, así como las entregas de bienes realizadas a terceros sin contraprestación; con lo que esos bienes llegarían así al propio sujeto pasivo o a esos terceros sin

IVA; mientras que en los otros dos casos, los de las letras c) y d), que son los que se denominan "autoconsumos internos", lo que se busca es evitar la indebida deducción de determinadas cuotas soportadas; como ocurre cuando se adquiere un bien para un sector diferenciado de la actividad que tiene prorrateada 100%, con lo que la cuota soportada es deducible y se deduce, y ese bien se afecta después a otro sector diferenciado de la actividad que tiene una prorrateada del 0%, que implica que no pueden deducirse las cuotas que se soportan; o como cuando se adquiere un bien para revenderlo, operaciones de adquisición y reventa sometidas al régimen de IVA ordinario, y ese bien se dedica luego a ser arrendado, tratándose de un arriendo exento de IVA -pr. ej. una vivienda-; en estos dos casos, sin esta figura del autoconsumo, se estarían deduciendo unas cuotas soportadas por la adquisición de unos bienes que no podrían haber sido deducidas nunca: pues son bienes adquiridos que terminan en unas actividades que no generan IVA devengado y, por tanto, sin derecho a deducción."

Centrándonos en los autoconsumos internos y, en particular, en el previsto en la letra d) del mencionado artículo 9.1º de la Ley del IVA, para que se produzca dicho hecho imponible se exige la afectación o cambio de afectación de bienes que tienen la consideración de existencias para su utilización como bienes de inversión. Por consiguiente, es condición sine qua non para que el autoconsumo referido tenga lugar, la existencia de bienes de inversión. En este sentido, el artículo 108 de la Ley del IVA se ocupa de definir qué se entiende por bienes de inversión en los siguientes términos:

"Artículo 108. Concepto de bienes de inversión.

Uno. A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Dos. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1.º Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2.º Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3.º Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

4.º Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

5.º Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas."

En virtud de lo anterior, la consideración de bien de inversión recae en aquellos activos materiales que no estén destinados a su venta en el curso normal de la actividad sino que la empresa los afecte a su actividad de modo duradero.

Sobre el concepto de bien de inversión se ha pronunciado este TEAC, entre otras, en su resolución de fecha 20 de septiembre de 2012 (R.G. 4642/2010) en la que se señala lo siguiente:

"(...) en ausencia de definición en la normativa fiscal de lo que debe considerarse como inmovilizado y como existencias, debemos acudir a lo dispuesto en la normativa mercantil y contable.

El artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre establece:

"1. La adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante se determinará en función de la afectación de dichos elementos.

2. El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad ."

Del mismo modo se define el inmovilizado en la Parte Tercera (Definiciones) del Plan General de Contabilidad (aprobado por Real Decreto 1643/1990). Por su parte, dicho PGC define las existencias como mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados, indicando a continuación que las existencias comerciales o mercaderías son cosas adquiridas por la empresa y destinadas a la venta sin transformación.

De lo anterior se deriva que la calificación de un activo como fijo o circulante debe hacerse atendiendo a su función dentro el ciclo económico de la empresa, y no a la condición del elemento en sí mismo considerado. Así, un activo tendrá la consideración de inmovilizado si se vincula de forma duradera a la empresa y, por el contrario, de existencias si su finalidad es la de destinarse a la venta dentro del ciclo de explotación.

Por lo tanto, para calificar un activo como existencia, es necesario que se incorpore al ciclo de comercialización de la actividad ordinaria de la empresa, de manera que aquellos activos destinados a la venta

como una parte de la actividad de la propia sociedad, deberán formar parte de las existencias. No obstante, aquéllos cuyo destino sea servir de manera duradera a la empresa o bien, que se mantengan como una inversión más, no se calificarán como tales.

Esta calificación, que a priori resulta clara, puede ser difícil de determinar, cuando el activo se trata de un inmueble, sobre todo en empresas que se dedican a la actividad inmobiliaria, ya que un mismo elemento (inmueble), se podrá calificar como inmovilizado o como existencias en función del destino que el empresario, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, vaya a darle a dicho bien.

Pues bien, de acuerdo con el RD 1643/1990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), al RDL 1564/1989 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), y a la Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias (PGCEI), y con reiterada doctrina de este Tribunal Central, entre otras, resolución de 10 de mayo de 2011 (RG 28-2009), es la función o destino económico que la propia empresa asigne al elemento en cuestión, el que determina su afectación.

En consecuencia se podría distinguir:

- Los inmuebles que forman parte del inmovilizado, tomando esta categoría en un sentido estricto, esto es, cuando su destino económico sea servir de manera duradera a la actividad de la empresa, ya sea destinados a su uso propio (como almacén, sede de la actividad, etc...), o ya destinados a ser explotados en arrendamiento. Esto es, se trata de inmuebles "afectos" a su actividad económica.

- Los inmuebles que forman parte del activo fijo, integrados en el inmovilizado, pero cuyo destino a diferencia de los anteriores, se ciñe a su mantenimiento como una "inversión" más, en este caso de carácter inmobiliario ("inversiones inmobiliarias"). Esto es, se trata de inmuebles "no afectos" a su actividad económica.

- Los inmuebles que forman parte del activo circulante (existencias); cuando estén destinados a transformarse en disponibilidades financieras a través de su venta, y siempre que no hayan sido objeto de explotación. Esto es, se trata de inmuebles "afectos" a su actividad económica, pero integrados en su activo circulante."

Las mismas definiciones recogidas en la resolución parcialmente transcrita las encontramos en el nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Así, se define el activo no corriente, entre el que se encuentran las inmovilizaciones materiales terminadas o en curso (Terrenos y construcciones, entre otras), como aquellos "activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.". Por su parte, se definen las existencias como "activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios. Mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados."

Como se expuso anteriormente, la razón de ser de este autoconsumo interno radica en ajustar las deducciones practicadas al verdadero destino dado a los bienes, de forma que si la deducción efectuada inicialmente por afectarlos a una actividad en la que los mismos tienen la consideración de existencias difiere sustancialmente del régimen de deducción que correspondería a su consideración como bien de inversión, por afectar finalmente tales bienes de modo duradero a la actividad, se producirá el hecho imponible operación asimilada a entrega en que se configura el autoconsumo interno del artículo 9.1º.d) de la Ley del IVA por cambio de afectación de existencias a bien de inversión.

En tal caso, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 102.Dos de la Ley del IVA, se devengará la cuota resultante de aplicar el tipo impositivo vigente a una base imponible determinada conforme a lo previsto en el artículo 79.Tres de la Ley del IVA, cuota que tendrá la consideración de IVA soportado y queda sometida al régimen de deducción que corresponda a la actividad del sujeto pasivo.

Cuarto.

En este sentido, la regulación de los requisitos que deben exigirsele a un sujeto pasivo del IVA para el ejercicio del derecho a deducir el impuesto soportado se encuentra principalmente en los artículos 92 a 99 de la Ley del IVA. En particular, el artículo 92 regula las cuotas tributarias que son deducibles, el artículo 93, los requisitos subjetivos de la deducción, el artículo 94, las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, los artículos 95 y 96 regulan las limitaciones y restricciones del derecho a la deducción, el artículo 97, los requisitos formales de la deducción, y los artículos 98 y 99, el nacimiento y el ejercicio del derecho a la deducción respectivamente.

En el presente caso debemos tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 92.Dos de la Ley del IVA según el cual:

"Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley".

Por su parte, el artículo 94.Uno.a) del mismo texto legal establece que:

"Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Por su parte, el artículo 95 de la referida Ley, en cuanto a las limitaciones del derecho a deducir, establece lo siguiente:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

(...)

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la

declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3.º y 4.º del apartado dos de este artículo.

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

- 1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.
- 2.º Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
- 3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
- 4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos."

Por último, el artículo 99.Dos de la Ley del IVA dispone que "las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquel fuera alterado".

En virtud de lo anterior, la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios se condiciona a la afectación de los mismos al desarrollo de una actividad económica que implique la realización de operaciones por las que el sujeto pasivo efectúe o vaya a efectuar la repercusión del impuesto, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 84.Dos de la Ley del IVA para los casos en que proceda la inversión del sujeto pasivo. Por consiguiente, para determinar el derecho a la deducción de tales cuotas es necesario concretar el destino al que se van a afectar los bienes o servicios adquiridos. Corresponde al sujeto pasivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT, en lo sucesivo), probar dicho destino a los efectos de la deducción de las cuotas soportadas.

Quinto.

La cuestión de la prueba se regula, en el ámbito tributario, en los artículos 105 y siguientes de la LGT. En particular, señala el artículo 106 de la LGT (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma) :

"1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa."

En este sentido, el artículo 386 de la referida Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil dispone que:

"1. A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

La sentencia en la que se aplique el párrafo anterior deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción.

2. Frente a la posible formulación de una presunción judicial, el litigante perjudicado por ella siempre podrá practicar la prueba en contrario a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior."

Al respecto de la actividad probatoria, una primera gran distinción es la que se establece entre los medios de prueba directos e indirectos o indiciarios.

La prueba directa es el procedimiento probatorio consistente en la contrastación empírica directa del enunciado que se prueba, es decir, en la observación inmediata del hecho al que se refiere el enunciado. Por lo general, el hecho que se pretende probar mediante prueba directa surge espontáneamente, casi podríamos decir que sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o de la fuente de prueba.

Si se dispone de la suficiencia de pruebas directas, debemos admitir que son capaces, por sí solas, de fundar la convicción judicial sobre ese hecho, cuando versan directamente sobre el mismo, por lo que se puede llamar constatación o prueba plena de carácter concluyente.

La prueba indirecta es el procedimiento probatorio que permite llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros, mediante un proceso inferencial. La prueba indirecta o indiciaria se ha admitido en el ámbito penal. Es doctrina reiteradísima del Tribunal Constitucional, desde la STC 31/1981, de 28 de julio, FJ 3, hasta la actualidad

(entre otras, STC 120/1999, de 28 de junio, FJ 2) que el derecho a la presunción de inocencia (artículo 24.2 CE) exige que al fallo condenatorio preceda prueba de cargo válida.

También ha reiterado este Tribunal que la prueba de cargo puede ser por indicios, esto es, por inferencia lógica a partir de otros hechos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) La prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados.
- b) Y los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos completamente probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, que sea explicitado en la Sentencia.

La irrazonabilidad podrá producirse tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como por el carácter no concluyente de la inferencia, por excesivamente abierta, débil o indeterminada (entre otras, SSTC 189/1998, de 17 de octubre, FJ 3; 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 4; 91/1999, de 26 de mayo, FJ 3; 120/1999, de 28 de junio, FJ 3).

Esta posibilidad de utilizar medios de prueba indiciarios o indirectos es, asimismo, admisible en el ámbito tributario y así se contempla expresamente en el artículo 108.2 de la LGT:

"2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano."

La correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada:

- a) Que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas.
- b) Y que se explicite el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho que se pretende probar.

En este sentido, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en su sentencia de 17 de febrero de 2014 (recurso casación 651/2013), argumenta que:

"(...) La prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículos 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.2 de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre, puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica y precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley de Enjuiciamiento Civil, al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción". Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba (véanse, por todas, las SSTS de 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09, FJ 6º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07, FJ 3º), 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2º) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11, FJ 2º))."

Para poder habilitar la prueba indiciaria, no resulta necesario que los hechos probados constituyan, en sí mismo, pruebas directas, ni hechos ilícitos o, mercedores de algún tipo de reproche desde el punto de vista jurídico. Son hechos que, por sí solos, no resultan elocuentes, pero que, conjuntamente considerados constituyen prueba. Así, lo decisivo es tratar de determinar si entre los hechos que pudieran considerarse probados y las conclusiones a las que llega la Inspección, existe una conexión lógica.

Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de noviembre de 1999, "un indicio es, por definición, equívoco respecto al conocimiento del hecho que "indica" aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en una misma dirección puede convertirse en una prueba inequívoca -y, en su caso, en prueba de cargo- en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el "hecho-consecuencia" y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho".

No existe pues, prueba tasada, rigiendo el principio de libre valoración de la prueba.

Basa la Administración así, su conclusión razonada, en una valoración conjunta de las pruebas existentes, en el ámbito de su potestad, para concluir que, tras su construcción, el destino de la vivienda construida es la cesión

del uso para su utilización como residencia del directivo de la entidad **TW**, SL. y, por tanto, su afectación, como bien de inversión, a operaciones sujetas y exentas de IVA. Lo anterior determina el devengo del supuesto de autoconsumo del artículo 9.1.d) de la Ley del IVA y su afectación a un arrendamiento sujeto y exento, impidiendo así la deducibilidad de las cuotas soportadas por dicho autoconsumo.

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta las manifestaciones y las pruebas aportadas por la recurrente, este Tribunal habrá de comprobar, al amparo de la posibilidad de acudir a pruebas indiciarias, referida anteriormente, si los diversos hechos que se han puesto de manifiesto por el órgano gestor permiten llegar, de forma razonable y razonada, a la conclusión expuesta en el acuerdo de liquidación impugnado.

Sexto.

En relación con el supuesto que nos ocupa y partiendo de la doctrina expuesta, debemos concluir que la edificación promovida por la entidad e inicialmente destinada a su venta pasó a tener la consideración de bien de inversión desde el momento de su afectación de modo duradero a la actividad de la empresa, lo que tuvo lugar cuando se decidió destinarla al arrendamiento para uso del directivo de la entidad **TW**, SL. Lo anterior determina la existencia del supuesto de autoconsumo previsto en el artículo 9.1.d) de la Ley del IVA y, atendiendo a la actividad a la que se afecta, las cuotas soportadas por dicho autoconsumo no son deducibles en la medida en que el arrendamiento posterior es una operación sujeta y exenta conforme a lo previsto en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA y la doctrina del TEAC sobre dicho supuesto de exención.

Dispone el mencionado artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA que estarán exentos:

"23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

(...)".

En relación con dicho precepto, este TEAC ha señalado, entre otras, en sus resoluciones de fecha 15 de diciembre de 2016 (R.G. 00-03856-2013 y R.G. 00-03857-2013), que *"dentro del ámbito de la exención pueden incluirse aquellos supuestos en los que, siendo el arrendatario una persona jurídica, de manera concreta y específica, en el propio contrato de arrendamiento, figure ya la persona o personas usuarias últimas del inmueble, de manera que se impida el subarrendamiento o cesión posterior a personas ajenas a aquellas designadas en el contrato de arrendamiento"*.

A la anterior conclusión, coincidente con la mantenida por el órgano gestor en el acuerdo de liquidación impugnado, se llega teniendo en cuenta los presupuestos fácticos que concurren y que podemos sintetizarlos en los siguientes:

- La entidad ha venido contabilizando y declarando a efectos del Impuesto sobre Sociedades, tanto el solar desde su adquisición como la edificación durante el curso de su construcción, como existencias. La edificación se trata de una vivienda unifamiliar sita ..., de Madrid.

- La entidad, el 7 de octubre de 2020, presenta ante el órgano gestor un escrito indicando como actividad de la empresa el arrendamiento de inmueble.

- La entidad aporta en fecha 26 de noviembre de 2020, según consta en el expediente administrativo, un contrato de arrendamiento suscrito el 1 de enero de 2020 con la entidad **TW**, SL en cuya cláusula primera se establece:

"I.- OBJETO. Por el presente contrato, la ARRENDADORA arrienda a la ARRENDATARIA, que la acepta, la Vivienda sita en ..., con referencia catastral

La citada vivienda se arrienda por parte de la ARRENDATARIA para uso de vivienda habitual del Directivo, Don Juan"

Asimismo, en la referida fecha de 26 de noviembre de 2020, la entidad presenta escrito en el que manifiesta: "*Adjunto contrato de alquiler, habiendo en el año 2019 realizado por la empresa XZ los trabajos interiores necesarios para el alquiler de la vivienda*"

En relación con dicho contrato de arrendamiento, figura una factura emitida el 4 de enero de 2020 por importe de 41.000 euros, sin repercutir IVA, en concepto de "recibo de alquiler", constando abonado dicho importe en la cuenta bancaria de la entidad XZ mediante transferencia realizada el 30 de enero de 2020, según recibo bancario que figura en el expediente.

- La entidad aporta en fecha 28 de junio de 2021, según consta en el expediente administrativo, un contrato de arrendamiento para uso distinto de vivienda suscrito el 1 de enero de 2021 con la entidad TW, SL en cuyas cláusulas primera y tercera se establece:

"I.- OBJETO. Por el presente contrato, la ARRENDADORA arrienda a la ARRENDATARIA, que la acepta, el inmueble sito en ..., con referencia catastral

El citado inmueble se arrienda por parte de la ARRENDATARIA para el ejercicio de actividad desarrollada por la mercantil a la que representa.

(...)

III. RENTA Y FORMA DE PAGO. La renta se fija con carácter anual en CUARENTA Y OCHO MIL EUROS (48.000,00 euros) anuales más IVA. Dicha cantidad se encuentra sujeta a IVA. Dicha cuantía como máximo se abonará de forma anual a razón de cuarenta y ocho mil euros más IVA.

El ingreso se deberá hacer mediante transferencia bancaria a la cuenta de la ARRENDADORA que se indica a continuación:

(...)"

No aporta ninguna factura ni documento acreditativo de ningún pago en relación con dicho contrato.

- Asimismo, el 28 de junio de 2021 aporta un borrador de autoliquidación por IVA del 2T del ejercicio 2021 en el que consigna como IVA devengado el importe de 24.000 euros de base imponible, tributando al tipo general del 21%, por lo que resulta una cuota de IVA de 5.040 euros.

- El domicilio fiscal de la entidad reclamante y la sociedad TW, SL es coincidente.

- Con fecha 28 de junio de 2021 la entidad presenta alegaciones a la propuesta de liquidación dictada por la Administración de Montalbán. Señala en dicho escrito:

"LA SOCIEDAD XZ ESTA DADA DE ALTA EN LA ACTIVIDAD DE PROMOCION DE VIVIENDAS DESDE EL 2015.

LAS OBRAS DE TERMINACION EN EL AÑO 2019 SUPUSIERON LA PUESTA EN VENTA DE LA MENCIONADA VIVIENDA.

EN MARZO DEL 2020 SE OBTIENE UN COMPROMISO DE VENTA CON LA SOCIEDAD TW SL CON CIF ..., PARA LA ADQUISICION DE LA VIVIENDA.

LA COMPRADORA NO CONSIGUIO EL CORRESPONDIENTE CREDITO HIPOTECARIO, ENTRE OTRAS RAZONES, EL COVID PARALIZO LA LIQUIDEZ TANTO DE LA COMPRADORA COMO DE LAS CONDICIONES EXIGIDAS POR LA BANCA EN ESOS MOMENTOS.

EN EL AÑO 2020 POR ERROR SE PRESENTA UN CONTRATO COMO ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA, CUANDO EN LA REALIDAD, EL OBJETO DEL CONTRATO ES DE ARRENDAMIENTO Y UN CONTRATO CON OPCION DE COMPRA CON LA ENTIDAD TW SL.

EL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO CON LA SOCIEDAD ES UNA OPERACIÓN SUJETA A IVA , YA QUE SE PREVEE LA PUESTA A DISPOSICION DEL INMUEBLE PARA EL USO EXCLUSIVO DE UNA EMPRESA CON ACTIVIDAD ECONOMICA EN ESPAÑA.

EN RESUMEN, LA SOCIEDAD XZ NO TIENE POR OBJETO EL ALQUILER DE LA VIVIENDA REFERIDA POR USTEDES, SINO SU VENTA. TEMPORALMENTE POR LA SITUACION ECONOMICA, NOS HEMOS VISTO OBLIGADOS A UN ARRENDAMIENTO CON IVA Y POR LO TANTO ES UNA ACTIVIDAD SUJETA AL IMPUESTO Y QUE NO CONSTITUYE AUTOCONSUMO."

- Con fecha 5 de septiembre de 2022, en el curso de la reclamación económico-administrativa interpuesta ante este TEAC contra el acuerdo de liquidación provisional relativo al IVA del 1T del ejercicio 2020, la entidad presenta escrito de alegaciones en el que, en síntesis, manifiesta:

"(...) el contrato de arrendamiento al que se refiere la Oficina gestora como medio de prueba para la aplicación de este art.94 da la LIVA, es un negocio jurídico que no se realizó por la entidad objeto de la comprobación debido a la imposibilidad de realizar la prestación del servicio por los siguientes hechos : Con fecha 1 de enero del 2020 se había firmado un contrato de arrendamiento como manifiesta la Oficina gestora ,no obstante ,El día 2 de

enero del 2020 al intentar la entrada en el inmueble debido al tipo de Domotica instalada en la casa esta no funcionaba impidiendo al arrendatario tomar posesión del inmueble (alarma, apertura de persianas, calefacción etc.)

A la vista de esta circunstancia el arrendatario la empresa **TW** se pone en contacto con la entidad **XZ**, solicitándole subsane estos defectos inmediatamente o se proceda a la anulación del contrato

La entidad **XZ** intenta ponerse en contacto con la empresa instaladota de la Domotica del inmueble (...)

Siendo imposible la comunicación, y estando en garantía la Instalacion de un elevado coste , comunica a su abogado que proceda a Demandar a la citada empresa ,mientras contrata a otra empresa para su arreglo y puesta en funcionamiento .

El abogado de **XZ** le aconseja no arreglar nada del inmueble siendo necesario realizar peritajes de la situación del inmueble por si existen mas defectos de construccion ,y reconvertir la Demanda presentada en su día por la empresa constructora (...) contra **XZ** de Abril del 2019 ,que era exclusivamente por desacuerdo en determinadas facturas , en una reclamación de daños ,como así se hizo en la contestación de 16 de enero del 2020 Así se lo comunica a la empresa **TW**, que decide rescindir el contrato (DOCUMENTO-1)."

- En relación con las anteriores alegaciones, se adjunta documento de rescisión del contrato de fecha 8 de enero de 2020 en el que **XZ S.L.** Y **TW S.L.** acuerdan anular el contrato de arrendamiento firmado entre las partes el 1 de enero de 2020, con fecha de efectos el 1 de enero de 2020, al no cumplir las condiciones de habitabilidad por las que se suscribió el contrato y **XZ S.L.** se compromete a indemnizar y devolver las cantidades recibidas.

En primer lugar, este TEAC debe poner de manifiesto que, al tratarse de un inmueble construido sobre una parcela de uso residencial, su utilización como oficina (uso terciario) requeriría, en su caso, una serie de permisos y autorizaciones administrativas. No consta a este Tribunal que la reclamante, como propietaria de la vivienda haya aportado prueba alguna al respecto ni que haya solicitado, de ser necesario, la correspondiente licencia de actividad. Por otra parte, el uso residencial al que está destinada impide, en principio, la utilización exclusiva del inmueble como oficina, salvo que promueva un cambio de uso urbanístico y el planeamiento así lo permita.

Por otro lado, debe advertirse sobre las distintas posturas manifestadas por la interesada, contradictorias entre sí, ninguna de las cuales, más allá de sus meras manifestaciones, resultan acreditadas con la documentación aportada por la misma.

Como muestra de dicha incoherencia, según se deduce de lo aportado por la entidad, el 30 de enero de 2020 se cobró una factura, mediante transferencia realizada por **TW**, S.L., por el concepto alquiler. De tener en cuenta la rescisión del contrato manifestada por la reclamante con fecha 8 de enero de 2020, no sería procedente realizar ningún tipo de transferencia ni, por otra parte, en el anexo al contrato de arrendamiento por el que las partes anulan el mismo, se precisaría acordar la indemnización y devolución de las cantidades por parte de **XZ** ya que nada se habría pagado en dicha fecha.

En cualquier caso, teniendo en cuenta la labor revisora de los tribunales económico-administrativos, no corresponde a este TEAC llevar a cabo una labor de investigación y comprobación sino simplemente valorar las pruebas que constan en el expediente o han sido aportadas en sede económico-administrativa.

En el supuesto planteado, a la vista de los indicios puestos de manifiesto, y siguiendo criterios objetivos, tales como la naturaleza del inmueble adquirido, la lógica y la prudencia, entiende este Tribunal que el destino previsible de la referida vivienda era, una vez finalizada la construcción, su utilización para residencia del directivo de la entidad **TW SL**. Así lo confirma la suscripción del contrato de arrendamiento de vivienda de fecha 1 de enero de 2020, operación sujeta y exenta de IVA, con independencia de las posteriores circunstancias que hubieran podido suceder. Por consiguiente, se produce el supuesto de autoconsumo al que nos venimos refiriendo, no siendo deducible el IVA soportado como consecuencia del mismo en la medida en que el arrendamiento de la vivienda está sujeto y exento.

No obstante lo anterior, en la medida en que la vivienda se configura como bien de inversión, el IVA soportado por el autoconsumo devengado estará sometido a un plazo de regularización de deducciones conforme prevé el artículo 107 de la Ley del IVA:

"Artículo 107. Regularización de deducciones por bienes de inversión.

Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

Dos. Asimismo se aplicará la regularización a que se refiere el apartado anterior cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducción o exclusivamente operaciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los años siguientes indicados en dicho apartado se modificase esta situación en los términos previstos en el apartado anterior.

Tres. Tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición. Sin embargo, si su utilización efectiva o entrada en funcionamiento se inician con posterioridad a su adquisición la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los nueve años naturales siguientes. (...)."

Séptimo.

Por último, en relación con la segunda cuestión planteada, cabe indicar que la determinación de la base imponible del autoconsumo debe efectuarse, en este caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 79.Tres.2º de la Ley del IVA según el cual:

"Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

A los efectos de lo dispuesto en la regla 3.ª precedente, se presumirá que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones a que se refiere el presente apartado Tres tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley."

Por su parte, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, dispone en su artículo 74:

"En los casos de destino o de afectación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa, o de tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes cuya actividad económica imponible haya cesado, contemplados en los artículos 16 y 18, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen".

La determinación de la base imponible del autoconsumo de bienes, en particular del autoconsumo interno que ahora nos ocupa, guarda una estrecha relación con la finalidad perseguida en el gravamen de estas operaciones asimiladas a entregas de bienes.

A la finalidad del gravamen del autoconsumo ya se ha referido este Tribunal Central, entre otras ocasiones, en su resolución de fecha 8 de octubre de 2008 (RG 00-01993-2005), en la que se establece lo siguiente:

"La finalidad perseguida con esta asimilación a las entregas de bienes para someter a gravamen estas operaciones parece evidente dentro de la justificación general del gravamen sobre los autoconsumos; en los casos de los apartados a) y b) del artículo 9 de la LIVA (autoconsumos externos) el evitar que como consecuencia de la deducción inmediata del IVA soportado, el posterior destino de los bienes al patrimonio personal o al consumo particular del contribuyente, o a su consumo gratuito por un tercero, permita a estos un consumo libre de impuesto. Y en los casos de los apartados c) y d) (autoconsumo interno), impedir que se consolide el disfrute de la deducción

inmediata inicial cuando se produzca la afectación posterior a otros sectores diferenciados de actividad que tengan una prorrate de deducción inferior a la inicial, o cuando por su utilización como bien de inversión exija la aplicación de la regularización prevista para esta clase de bienes con el propósito de atender a la prorrate aplicable en cada uno de los años de uso, cuando sea distinta de la inicial."

A dicha conclusión se llega a partir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) referida a los autoconsumos y, por lo que concierne expresamente al supuesto de autoconsumo del artículo 9.1.d) de la Ley del IVA, de la sentencia de 29 de abril de 2004, asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, Gemeente Leusden y Holin Groep BV, en cuyos apartados 90 y 91 se dispone:

"90 Como han expuesto los Gobiernos que han presentado observaciones y la Comisión, la asimilación a una entrega a título oneroso, con arreglo al artículo 5º, apartado 7, letra a) de la Sexta Directiva y la regularización prevista en el artículo 20, apartado 2, de la misma Directiva son dos mecanismos que tiene el mismo efecto económico, consistente en obligar al sujeto pasivo a pagar los importes correspondientes a deducciones a las que no tenían derecho.

91 Sin embargo, la regulación del pago es diferente. Así, mientras que el artículo 5º, apartado 7 de la letra a) de la Sexta Directiva prevé un único pago, el artículo 20, apartado 2 de la misma Directiva prevé, en el supuesto de bienes de inversión, regularizaciones fraccionadas en varios años".

Por tanto, considerando que el gravamen del autoconsumo del artículo 9.1.d) de la Ley del IVA y la regularización de deducciones de cuotas de IVA soportadas por bienes de inversión a que se refiere el artículo 107 de la misma Ley son dos mecanismos que tienen el mismo efecto económico, consistente en evitar que un sujeto pasivo que ha ejercido el derecho a deducir indebidamente goce de dicha ventaja económica injustificada, este Tribunal, en la precitada resolución de 8 de octubre de 2008, consideró que no procedía incluir en la base imponible del autoconsumo los gastos y compras por los que no se hubiera soportado IVA.

Partiendo de la finalidad señalada, el TEAC también concluyó en la resolución de fecha 16 de diciembre de 2021 (RG: 00-06934-2019), que no procedía incluir en el cómputo de la base imponible del autoconsumo el coste de aquellos bienes sobre los que no se había soportado el impuesto.

No obstante, las anteriores conclusiones deben ser matizadas a la vista de lo señalado por el Tribunal de Justicia del Tribunal de la Unión Europea en las resoluciones que a continuación se exponen.

En primer lugar, conviene traer a colación la sentencia de fecha 8 de noviembre de 2012, asunto C-299/11, Gemeente Vlaardingen, en el que se plantea la tributación de un supuesto de autoconsumo del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (similar al artículo 18, letra a) de la Directiva 2006/112/CE), transpuesto en el artículo 9.1.d) de la Ley del IVA. El asunto del que conoce el Tribunal puede sintetizarse en los siguientes hechos:

- El Ayuntamiento holandés de Vlaardingen se dedica al arrendamiento de campos de deporte de su propiedad a asociaciones deportivas, arrendamiento que se encuentra exento del IVA.

- Vlaardingen contrató unas obras de recubrimiento de césped artificial en dichos campos por las que soportó las correspondientes cuotas de IVA. Tales cuotas de IVA soportado no fueron deducidas por aquel en la medida en que se destinaron a la realización de una actividad exenta consistente en el arrendamiento de dichos campos a asociaciones deportivas.

- Las autoridades tributarias holandesas notificaron al Ayuntamiento una liquidación complementaria exigiendo el pago de una cuota de IVA por considerar que la aplicación de los campos a la actividad de arrendamiento era una operación sujeta al IVA en concepto de autoconsumo y que dicho Ayuntamiento debía abonar, además del IVA correspondiente a las obras de transformación de sus campos de deporte, el importe del IVA correspondiente al valor del suelo sobre el que se asientan dichos campos.

Dispone el TJUE en los apartados 24 a 33 de la mencionada sentencia:

"24 Por lo tanto, hay que entender que la cuestión planteada tiene por objeto determinar si el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva debe interpretarse en el sentido de que la aplicación por parte de un sujeto pasivo a las necesidades de una actividad económica exenta de IVA de unos campos que son de su propiedad y que ha hecho transformar por un tercero puede ser gravada con el IVA tomando como base la suma del valor del suelo sobre el que se asientan dichos campos y el coste de la transformación de los mismos.

25 El citado artículo 5, apartado 7, letra a), se refería a situaciones en que el mecanismo de deducción previsto, con carácter general, por la Sexta Directiva no podía aplicarse. Siempre que determinados bienes se utilicen a los fines de una actividad económica gravada, se hace necesaria la deducción del impuesto soportado para evitar la doble imposición. Cuando, por el contrario, el sujeto pasivo utilice bienes adquiridos para las necesidades de operaciones exentas, no podrá deducirse el impuesto soportado (véanse, en particular, las

sentencias de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec. p. I-3039, apartado 24; de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Rec. p. I-839, apartado 28, y de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, apartado 44). Como han puesto de manifiesto el Gobierno neerlandés y la Comisión Europea, el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva contemplaba especialmente esa hipótesis en que la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo está excluida por estar exenta de IVA la actividad económica ejercida por dicho sujeto pasivo.

26 En particular, como ha señalado el Abogado General en el punto 45 de sus conclusiones, la citada disposición permitía a los Estados miembros configurar su normativa tributaria de forma que las empresas que, por ejercer una actividad exenta de IVA, no pudiesen deducir el IVA soportado al adquirir sus bienes empresariales, no se encontrasen en desventaja frente a los competidores que ejerciesen esa misma actividad mediante bienes obtenidos sin pagar el IVA por producirlos ellos mismos o, de un modo más general, por obtenerlos «dentro de la actividad de [su] empresa». Para que esos competidores estuviesen sometidos a la misma carga fiscal que las empresas que hubiesen adquirido sus bienes de un tercero, el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva ofrecía a los Estados miembros la facultad de asimilar la aplicación, para las necesidades del ejercicio de las actividades exentas de la empresa, de bienes obtenidos dentro de la actividad de la empresa a una entrega de bienes a título oneroso en el sentido de los artículos 2, apartado 1, y 5, apartado 1, de dicha Directiva, gravando por lo tanto dicha aplicación con el IVA.

27 Para que esa facultad, reiterada en el artículo 18 de la Directiva 2006/112, pueda utilizarse de tal forma que elimine efectivamente cualquier desigualdad en materia de IVA entre los sujetos pasivos que hayan adquirido los bienes de otro sujeto pasivo y aquéllos que los hayan adquirido dentro de la actividad de su empresa, la expresión «bienes producidos, detraídos, contruidos, transformados [...] dentro de la actividad de la empresa», ha de interpretarse, como han defendido el Gobierno neerlandés y la Comisión, en el sentido de que incluye no sólo los bienes íntegramente producidos, detraídos, contruidos o transformados por la propia empresa, sino también aquellos producidos, detraídos, contruidos o transformados por un tercero mediante materias puestas a su disposición por dicha empresa.

28 En efecto, un sujeto pasivo que aplicase a las necesidades de una actividad exenta de IVA bienes de su propiedad que hubiesen sido acabados o mejorados por un tercero podría, de no operarse la asimilación contemplada en el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, encontrarse en una situación en que únicamente las obras realizadas por ese tercero fuesen objeto de gravamen en concepto de IVA. Para que dicho sujeto pasivo soporte, con arreglo a la finalidad del citado artículo 5, apartado 7, letra a), la misma carga fiscal que sus competidores que ejerzan la misma actividad exenta mediante bienes íntegramente adquiridos de un tercero, la asimilación contemplada en la referida disposición debe poder extenderse a la totalidad de los bienes acabados o mejorados por el tercero, y, por lo tanto, conducir a una tributación en concepto de IVA que tome como base el valor total de dichos bienes.

29 Por consiguiente, las autoridades de un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad de asimilación a una entrega a título oneroso prevista en el citado artículo 5, apartado 7, letra a), pueden considerar que la carga fiscal que, en concepto de IVA, grave a un sujeto pasivo que arriende a asociaciones deportivas campos de deporte que haya hecho revestir con una superficie artificial debe ser la misma que grave a un competidor que arriende a asociaciones deportivas campos de deporte provistos de una superficie artificial íntegramente adquiridos de un tercero.

30 Dichas autoridades deben entonces, con arreglo a la norma establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, que ha sido reiterada en el artículo 74 de la Directiva 2006/112, calcular el IVA adeudado por ese sujeto pasivo basándose en un valor determinado en el momento de la aplicación de los campos de deporte transformados, es decir, en el momento de su puesta en servicio para las necesidades de la actividad exenta, y que corresponde al precio en el mercado de campos de deporte con una situación, unas dimensiones y un revestimiento similares a los de los campos controvertidos. Habida cuenta de estos criterios, la suma del valor del suelo sobre el que se asientan los campos y los costes de las transformaciones de que han sido objeto puede constituir una base imponible adecuada.

31 Ahora bien, tal mecanismo de imposición no puede conducir a la violación de los principios establecidos en materia de IVA, que deben ser respetados por el Estado miembro de que se trate en cualquier circunstancia, y por lo tanto también al hacer uso de la mencionada facultad de asimilación.

32 A este respecto, interesa recordar que una de las características esenciales del IVA es que éste se aplica sobre el valor añadido de los bienes o servicios correspondientes, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente (véanse, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 1992, Beaulande, C-208/91, Rec. p. I-6709, apartado 14; de 17 de septiembre de 1997, UCAL, C-347/95, Rec. p. I-4911, apartado 34, y de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 33). Por consiguiente, la facultad de asimilación a una entrega a título oneroso, tal como ha sido interpretada en los apartados anteriores de la presente sentencia, no puede servir para percibir un importe en concepto de IVA sobre el valor de los bienes que el sujeto pasivo haya puesto a disposición del tercero que los haya acabado o mejorado, si dicho sujeto pasivo ya había pagado el IVA sobre ese valor con anterioridad.

Como ha subrayado la Comisión, un gravamen reiterado como éste sería incompatible tanto con la característica fundamental del IVA que acaba de recordarse como con la finalidad de la referida facultad de asimilación, que consiste ciertamente en permitir a los Estados miembros gravar con el IVA la aplicación de bienes a las necesidades de actividades exentas de IVA, pero no implica en modo alguno autorizar a los Estados miembros a gravar varias veces con el IVA una misma parte del valor de esos bienes.

33 En el caso de autos, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si, con anterioridad a la liquidación complementaria que es objeto del procedimiento principal, Vlaardingen había abonado el IVA correspondiente al valor del suelo sobre el que se asientan los campos de deporte controvertidos. Si se pusiese de manifiesto que así es, habría de concluirse que una liquidación complementaria como la girada a Vlaardingen, que toma como base imponible la totalidad del valor de dicho suelo, rebasa la facultad prevista en el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva y es contraria al sistema general de ésta."

Resultan, igualmente, de interés las conclusiones del Abogado General en el citado asunto del que conocía el TJUE, presentadas el 11 de septiembre de 2012, a tenor de las cuales debe destacarse lo siguiente:

"44. A primera vista, podría parecer que hasta la fecha al Tribunal de Justicia sólo se le ha solicitado una vez que se pronuncie acerca de las normas que rigen la asimilación de ciertas operaciones a entregas de bienes a título oneroso con arreglo al artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva: fue en el asunto Gemeente Leusden y Holin Groep. (14) Sin embargo, es evidente que el Tribunal de Justicia se centró en su sentencia en otras disposiciones de la Sexta Directiva. En cuanto a la disposición que aquí nos ocupa, el Tribunal de Justicia se limitó a declarar que el artículo 5, apartado 7, letra a), al igual que el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, tiene el «efecto económico» de obligar al sujeto pasivo a pagar los importes correspondientes a deducciones a las que no tenía derecho (apartado 90).

45. Con respecto al objetivo del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, que se refiere a las entregas de «bienes», quisiera señalar que, al igual que el objetivo de la disposición similar relativa a las autoprestaciones de «servicios» (el artículo 6, apartado 3), (15) es evitar distorsiones de la competencia. (16) El sujeto pasivo que realiza actividades exentas puede bien comprar a terceros los bienes utilizados en dichas actividades y pagar por esa compra el IVA, que no es deducible, o bien puede producir dichos bienes por sí mismo; y, en ese caso, con arreglo al artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, debe pagar el IVA, igualmente no deducible, sobre el valor de dichos bienes. Como acertadamente señalan el Gobierno neerlandés y la Comisión, un sujeto pasivo que realiza una actividad exenta del IVA y que, por tanto, no puede deducir el impuesto pagado en la fase previa por los bienes adquiridos para las necesidades de dicha actividad, al producir esos bienes dentro de la actividad de su empresa, disfrutaría de una ventaja económica con respecto a un operador que realizase la misma actividad no gravada pero que no pudiese (o no quisiese) producir por sí mismo los bienes necesarios para ella. Por lo tanto, se dispuso que el sujeto pasivo que produjese los bienes dentro de la actividad de su empresa también quedase sujeto al IVA.

46. El anexo A, apartado 7, de la Segunda Directiva aclara que el artículo 5, apartado 3, letra b), de la misma [y, por ende, también el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva] pretende garantizar la igualdad de tributación entre los bienes adquiridos y destinados a las necesidades de la empresa, respecto a los cuales no hay derecho a deducción íntegra e inmediata, por una parte; y los bienes producidos o extraídos por el sujeto pasivo, o por un tercero por cuenta de aquél, y destinados a las mismas necesidades, por otra (que es la situación del procedimiento principal).

47. De hecho, lo anterior constituye un claro ejemplo de aplicación del principio de neutralidad fiscal, inherente al sistema del IVA, (17) y representa nada menos que un principio fundamental de ese sistema. (18) El objetivo primordial de dicho principio es asegurar la igualdad de trato de los sujetos pasivos. (19)."

Por consiguiente, la finalidad del gravamen del autoconsumo interno de bienes que radica en ajustar deducciones para evitar que un sujeto pasivo pueda llevar a cabo una deducción indebida de cuotas soportadas, debe entenderse englobada en una finalidad más genérica, cual es evitar una desigualdad de trato entre los sujetos pasivos del impuesto. Como dice el Tribunal, el objetivo de este precepto es que las empresas que ejercen una actividad exenta de IVA, por la que no pueden deducir el IVA soportado al adquirir sus bienes empresariales, estén sometidas a la misma carga fiscal que aquellas otras que realizan la misma actividad mediante bienes obtenidos sin pagar el IVA por producirlos ellos mismos.

La misma conclusión cabe extraer de la sentencia del TJUE de 28 de abril de 2016, asunto C-128/14, Het Oudeland Beheer BV. En dicha sentencia, el TJUE aborda también las circunstancias que deben concurrir para que se grave el supuesto de autoconsumo regulado en el artículo 5.7.a) de la Sexta Directiva. Disponen, así, los apartados 29 a 34 de la referida sentencia:

"29 En virtud del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos,

detraídos, contruidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción del IVA.

30 Esta facultad permite a los Estados miembros configurar su normativa tributaria de forma que las empresas que, por ejercer una actividad exenta de IVA, no puedan deducir el IVA soportado al adquirir sus bienes empresariales no se encuentren en desventaja frente a los competidores que ejerzan esa misma actividad mediante bienes obtenidos sin pagar el IVA por producirlos ellos mismos o, de un modo más general, por obtenerlos dentro de la actividad de su empresa (sentencia de 8 de noviembre de 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, apartado 26).

31 Con carácter preliminar, procede recordar, tal y como señaló el Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, que la aplicabilidad del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva está supeditada a tres requisitos acumulativos.

32 En primer lugar, los bienes en cuestión deben ser «bienes producidos, detraídos, contruidos, transformados [...] dentro de la actividad de la empresa [de un sujeto pasivo]». El Tribunal de Justicia ha declarado que, con el fin de que la facultad de asimilación a una entrega a título oneroso pueda utilizarse de tal forma que elimine efectivamente cualquier desigualdad en materia de IVA entre los sujetos pasivos que hayan adquirido los bienes de otro sujeto pasivo y aquéllos que los hayan adquirido dentro de la actividad de su empresa, el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva incluye no sólo los bienes íntegramente producidos, detraídos, contruidos o transformados por la propia empresa, sino también aquellos producidos, detraídos, contruidos o transformados por un tercero mediante materias puestas a su disposición por dicha empresa, puesto que esta asimilación debe poder extenderse a la totalidad de los bienes acabados o mejorados por el tercero (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, apartados 27 y 28, y de 10 de septiembre de 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, apartado 28).

33 En segundo lugar, el sujeto pasivo debe haber afectado dicho bien a las necesidades de su empresa.

34 En tercer lugar, el hecho de adquirir el referido bien de otro sujeto pasivo no debe dar derecho al primer sujeto pasivo a deducir íntegramente el IVA."

Por otra parte, el TJUE sienta en la sentencia los criterios que deben seguirse para la determinación de la base imponible en los supuestos de autoconsumo a los que nos venimos refiriendo, señalando al respecto:

"37 En virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, en lo que concierne a las operaciones a las que se hace referencia, en particular, en el artículo 5, apartado 7, letra a), de dicha Directiva, la base imponible estará constituida «por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen».

38 El Tribunal de Justicia ha precisado, sobre este particular, que del citado artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), se desprende sin ambigüedades que la base imponible sólo estará constituida por el «precio de coste» a falta de precio de compra de tales bienes o de bienes similares (sentencia de 23 de abril de 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, apartado 37).

39 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente indica que ha quedado acreditado que, en el caso de autos, no existe precio de compra de un bien análogo al edificio de oficinas de que se trata. En consecuencia, es preciso basarse en el precio de coste.

Esta cuestión se trata también en otras sentencias, como la de 8 de mayo de 2013, Hristomir Marinov, (asunto C-142/12), que dispuso lo siguiente:

"31 El artículo 74 de la Directiva IVA establece que, en el caso de operaciones como las controvertidas en el litigio principal, la base imponible está constituida por el precio de compra de los bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen. Este artículo es una excepción a la regla general contenida en el artículo 73.

32 Procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que por «precio de compra, evaluado en el momento de la afectación», en el sentido del artículo 74 de la Directiva IVA debía entenderse el valor residual del bien en el momento de su afectación a fines privados (véase la sentencia de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein, C 322/99 y C 323/99, Rec. p. I 4049, apartado 80)."

En la sentencia, de 23 de abril de 2015, (asunto C-16/2014, Property Development Company NV), se desarrolla la interpretación anterior señalando:

"35 Seguidamente, debe señalarse que, en el supuesto de que el sujeto pasivo haya comprado los bienes destinados o afectados en el sentido del artículo 5, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva, la base imponible para el cálculo del IVA correspondiente a dicho destino o afectación está constituida, en virtud del artículo 11, parte A,

apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, por el precio de compra de tales bienes. A estos efectos, procede entender por «precio de compra de tales bienes» el valor residual de los bienes en el momento de su destino o afectación (sentencias Fischer y Brandenstein, C 322/99 y C 323/99, EU:C:2001:280, apartado 80, y Marinov, EU:C:2013:292, apartado 32).

36 En cuanto al criterio del «precio de compra de bienes similares», mencionado en el mismo precepto, de la interpretación proporcionada en el apartado anterior de la presente sentencia se deduce que dicho criterio permite determinar la base imponible correspondiente a un destino o afectación, en el sentido del artículo 5, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva, en el supuesto de que el sujeto pasivo no haya obtenido mediante compraventa los bienes destinados o afectados.

37 Por lo demás, del citado artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), se desprende sin ambigüedades que la base imponible sólo estará constituida por el «precio de coste» a falta de precio de compra de tales bienes o de bienes similares."

De la jurisprudencia citada se concluye que la determinación de la base imponible en estos supuestos de autoconsumo atendería a los siguientes criterios:

1) La base imponible está constituida por el precio de compra de los bienes, que debe interpretarse como el coste de reposición de los bienes (valor residual), entendido como aquel que un empresario o profesional que realiza un autoconsumo debería pagar por los referidos bienes para su sustitución en el momento de producirse la afectación.

2) La valoración debe efectuarse tomando como referencia el momento de realizarse el autoconsumo, en este caso, el cambio de afectación.

3) La base imponible sólo estará constituida por el "precio de coste" a falta de precio de compra de tales bienes o de bienes similares.

4) En ningún caso puede integrarse en la base imponible el valor de bienes o servicios por los que el sujeto pasivo haya soportado cuotas de IVA no deducidas.

A estos efectos, debe entenderse que el sujeto pasivo ha soportado cuotas de IVA que no han podido deducirse, no sólo cuando las haya soportado por repercusión directa, sino también cuando se encuentren incluidas en el precio de los bienes o servicios adquiridos, por haber sido soportado en fases anteriores del proceso de producción o distribución de tales bienes o servicios sin que aquellas hayan podido ser deducidas en alguna de dichas fases.

Lo anterior se deduce del criterio sentado por el TJUE, por todas, en su sentencia de 17 de mayo de 2001, asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99, Fischer y Brandenstein. En esta sentencia se trataba de determinar, entre otras cuestiones, la base imponible del autoconsumo externo consistente en la afectación a fines ajenos a los de la empresa de un vehículo comprado sin que se hubiera generado derecho a deducir el IVA, el cual había sido objeto, con posterioridad a su adquisición, de trabajos respecto a los cuales se había deducido el IVA. Establece al efecto la precitada sentencia:

"72. Procede examinar en segundo lugar si, en el supuesto de que una afectación a fines privados esté sujeta al IVA en las condiciones mencionadas en el apartado 70 de esta sentencia, el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva debe ser interpretado de manera que la imposición recaiga sobre el bien y los elementos que lo componen o únicamente sobre los elementos incorporados a posteriori.

73. En el apartado 44 de la sentencia Bakcsi, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que, cuando el sujeto pasivo no ha podido deducir el IVA que grava un bien de la empresa comprado usado a una persona que no sea sujeto pasivo, debe considerarse que dicho bien no generó derecho a deducir el IVA en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva y debe excluirse, por tanto, la sujeción al impuesto de la afectación a fines privados, en virtud de esta disposición.

74. Lo mismo se aplica en el caso de una afectación de un bien de la empresa a fines privados efectuada por un sujeto pasivo cuando, con posterioridad a la compra del bien adquirido sin derecho a deducir el IVA soportado, dicho bien ha sido objeto de prestaciones de servicios o de entregas de bienes que han generado derecho a deducir el IVA.

75. En efecto, resultaría contrario al objetivo de igualdad de trato perseguido por el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva interpretar esta disposición de manera que implicara, en el caso de la afectación de un bien a fines privados del sujeto pasivo, una imposición global del bien y de los elementos incorporados al mismo, aun cuando el bien haya sido adquirido inicialmente sin derecho a deducir el IVA soportado y únicamente los «elementos que lo componen» adquiridos a posteriori hayan generado derecho a deducir el IVA soportado.

76. Resulta obligado señalar que la imposición de un bien en tal situación, cuando no ha generado derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA del que forma parte la Sexta Directiva [véase, en relación

con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, la sentencia Bakcsi, antes citada, apartado 46, así como, por lo que atañe al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la misma Directiva, las sentencias Kühne, antes citada, apartado 10, y de 25 de mayo de 1993, Mohsche, C-193/91, Rec. p. I-2615, apartado 9]. Por otro lado, la sujeción al impuesto de los «elementos que componen el bien», tal como se definen en el apartado 70 de esta sentencia, constituye la garantía de que el sujeto pasivo no se beneficia de ninguna ventaja indebida en relación con un consumidor ordinario.

77. A la luz de los apartados 72 a 76 de la presente sentencia, procede concluir que el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva debe ser interpretado en el sentido de que no procede gravar un bien afectado por un sujeto pasivo a sus fines privados cuando dicho bien no haya generado un derecho a deducción con motivo de su adquisición de una persona no sujeta al impuesto, incluso en el caso de que posteriormente el bien haya sido objeto de gastos de los que se ha deducido el IVA soportado. En el supuesto de que, con posterioridad a su adquisición, se hayan efectuado sobre el bien trabajos que han generado derecho a deducir el IVA soportado y que han dado lugar a la incorporación de elementos que componen el bien, tal como se definen en el apartado 70 de esta sentencia, el IVA exigible en el momento de la afectación a fines privados, de conformidad con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, recaerá únicamente sobre los mencionados elementos.

78. Por tanto, procede responder a las dos primeras cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente en los asuntos C-322/99 y C-323/99 que, cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un bien (en los presentes asuntos, un vehículo) comprado sin derecho a deducir el IVA y sobre el que, con posterioridad a su adquisición, se han efectuado trabajos respecto a los cuales se ha deducido el IVA, el IVA devengado con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva atañe únicamente a los elementos que componen el bien que han generado derecho a deducción, a saber, los elementos que han perdido definitivamente su carácter material y económicamente distintivo al incorporarse al vehículo, con posterioridad a su adquisición, a consecuencia de entregas de bienes que han implicado un incremento duradero del valor del vehículo, no consumido enteramente en el momento de la afectación a fines privados."

Se deduce de lo expuesto que la exclusión de la base imponible del valor de aquellos bienes por los que no se ha soportado IVA, a la que se refieren las resoluciones del TEAC de 8 de octubre de 2008 (RG 00-01993-2005) y de 16 de diciembre de 2021 (RG 00-06934-2019), debe entenderse referida únicamente a aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo, si bien no ha soportado el impuesto por repercusión directa en la adquisición, este se encuentra incluido en el precio del mismo por haber sido soportado en algún eslabón previo de la cadena, sin posibilidad de deducción. Esta es la limitación a la que reiteradamente se refiere el TJUE, que deben respetar los Estados miembros cuando hagan uso de la facultad de asimilación de los autoconsumos a entregas de bienes gravadas, como es el caso de España. Procede, en consecuencia, modificar el criterio recogido en las resoluciones de 8 de octubre de 2008 (RG 00-01993-2005) y de 16 de diciembre de 2021 (RG 00-06934-2019) en el sentido señalado.

Octavo.

La reclamante alega que la base imponible del autoconsumo fue incorrectamente calculada, pues la Administración no debió considerar el importe de la adquisición del terreno que tuvo lugar en el año 2015 al haber sido una operación sujeta al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Se deduce de lo alegado, que la entidad no soportó IVA por repercusión directa en la adquisición del terreno, y si bien no figura la escritura de compra que así lo acredite, esta afirmación resulta coherente con otras circunstancias obrantes en el expediente. No obstante lo anterior, se desconoce si se soportó IVA en algún eslabón previo de la cadena que no fue deducido. En este sentido, considera este TEAC que corresponde a la Administración, que pretende incluir el valor del terreno en la base imponible del autoconsumo, probar que no fue así, pues la jurisprudencia del TJUE es clara al afirmar que un gravamen reiterado del impuesto es incompatible, tanto con la característica esencial del IVA, que consiste en gravar el valor añadido, como con la finalidad de la facultad de asimilación de los autoconsumos de bienes a entregas de bienes gravadas. En el presente caso, no consta que la Administración haya comprobado si el terreno llevaba incorporado el coste del IVA por haberse devengado en operaciones anteriores a la adquisición por la misma y no ser deducible, como pudiera ocurrir cuando se trata de un terreno edificable vendido por un particular que, a su vez, lo hubiera adquirido al promotor de su urbanización, o a otro sujeto pasivo con derecho a deducción, o bien, cuando se adquiere ese mismo terreno edificable a un sujeto pasivo que lo hubiera afectado a operaciones sin derecho a deducir.

No constando que se haya efectuado tal comprobación, debe estimarse la pretensión de la entidad y, en consecuencia, entender, en estas circunstancias concretas, que el valor de dicho terreno no debe integrar la base imponible del autoconsumo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas